

Urteil Az. X R 8/08*

BFH

24. Juni 2009

Leitsätze

Denkmal i.S. des §7i EStG kann steuerrechtlich auch ein Neubau im bautechnischen Sinne sein (tatbestandsspezifische Einschränkung des Neubaubegriffs).

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb durch notariellen Vertrag vom 22. Mai 1998 von seinen Eltern ein mit einem Fachwerkhaus bebautes Grundstück in E zu einem Kaufpreis von 10 000 DM. Für die Renovierung und Instandsetzung des Hauses wendete der Kläger insgesamt 218 311 DM auf. Seit Ende 1999 nutzt der Kläger das Haus zu eigenen Wohnzwecken.
- 2 Zwischen dem Kläger und dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt – FA–) ist unstreitig, dass es sich bei dem Haus des Klägers bautechnisch um einen Neubau handelt. Das Gebäude wurde entkernt, wesentliche tragfähige Bauteile wurden erneuert, verstärkt und neu gegründet. Die ursprünglich vorhandene Holzbalkendecke wurde durch eine neu eingebaute Füllkörperdecke ersetzt, der Schornstein abgebrochen. Die Dachkonstruktion einschließlich der Dachgauben wurde erneuert, die neuen Fachwerkgiebel auf einen erhöhten neuen Sockel aufgesetzt.
- 3 Für die Streitjahre gewährte das FA dem Kläger Eigenheimzulage für einen Neubau in Höhe von 5 000 DM (5 % von 100 000 DM). Unter Vorlage einer Bescheinigung des Landesamts für Denkmalpflege Hessen vom 23. Dezember 2003 beantragte er außerdem, die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2003 zu ändern und Sonderausgaben nach §§10f, 7i des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu berücksichtigen. Das FA lehnte den Antrag ab. Da es sich bei dem Objekt um einen Neubau handele, komme eine Steuervergünstigung nach §§10f,

*<http://openjur.de/u/159065.html> (= openJur 2011, 87032)

7i EStG nicht in Betracht.

- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 786 veröffentlichtem Urteil ab. Bei der vom Kläger vorgelegten Bescheinigung nach §7i Abs. 2 EStG handele es sich zwar um einen Grundlagenbescheid; dessen verbindliche Feststellung beschränke sich jedoch ausschließlich auf die Tatbestände des zum Landesrecht gehörenden Denkmalrechts. Die Bescheinigung sei nur insoweit bindend, als sie den Nachweis der denkmalschutzrechtlichen Voraussetzungen des §7i EStG, nämlich die Denkmaleigenschaft des Gebäudes und die Erforderlichkeit der Aufwendungen zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal beziehungsweise zu einer sinnvollen Nutzung des Gebäudes erbringe. Über das Vorliegen der übrigen Tatbestandsmerkmale der steuerrechtlichen Vorschriften hätten die Finanzbehörden in eigener Zuständigkeit zu entscheiden. Ein Neubau könne nicht nach §§10f, 7i EStG gefördert werden, weil nach dem eindeutigen Wortlaut des §10f EStG nur "Aufwendungen an einem eigenen Gebäude" begünstigt seien.
- 5 Mit seiner Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen Rechts. Nach dem Wortlaut des §10f Abs. 1 Satz 1 EStG könne der Steuerpflichtige bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen Aufwendungen "an einem ... Gebäude" wie Sonderausgaben abziehen. Die Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen an einem bereits bestehenden Gebäude oder zur Errichtung eines nicht nach §10f EStG begünstigten Neubaus getätigt worden seien, sei entgegen der Auffassung des FG kein rein steuerrechtliches und allein durch die Finanzbehörde zu beurteilendes Tatbestandsmerkmal. Die Abgrenzung zwischen einem bestehenden Gebäude und einem Neubau i.S. von §10f EStG sei vielmehr im Lichte des Denkmalschutzrechts vorzunehmen. Auch wenn es sich bautechnisch um einen Neubau handele, entfalte die Bescheinigung des Landesamts für Denkmalpflege als Grundlagenbescheid Bindungswirkung (Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 13. September 2001 IX R 62/98, BFHE 196, 550, BStBl II 2003, 912).
- 6 Der Kläger beantragt,
- 7 das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 7. November 2005 aufzuheben und die Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 unter Berücksichtigung eines Abzugsbetrags nach §§10f, 7i EStG in Höhe von jeweils 6 049 EUR festzusetzen.
- 8 Das FA beantragt,
- 9 die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Gründe

- 10 II. Die Revision des Klägers führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). Das FG hat zu Unrecht ohne nähere Prüfung die Voraussetzungen des §10f Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §7i EStG verneint. Seine Rechtsauffassung, die Bescheinigung des Landesamts für Denkmalpflege sei nur insoweit bindend, als sie den Nachweis der denkmalschutzrechtlichen Voraussetzungen des §7i EStG erbringe und das FA über das Vorliegen der übrigen Tatbestandsmerkmale der steuerrechtlichen Vorschriften in eigener Zuständigkeit entscheiden könne, ist unzutreffend (vgl. unter 3.). Die Förderung nach §10f EStG i.V.m. §7i EStG ist auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil das FA dem Kläger in den Streitjahren Eigenheimzulage für einen Neubau nach §9 Abs. 2 des Eigenheimzulagengesetzes (EigZulG) gewährt hat (vgl. unter 4.). Im zweiten Rechtsgang wird das FG noch zu klären haben, ob der Kläger die Baumaßnahmen an seinem denkmalgeschützten Gebäude mit dem Landesamt für Denkmalpflege abgestimmt hat und ob die Aufwendungen, die in den Abzugsbetrag nach §10f i.V.m. §7i EStG einfließen sollen, nicht bereits bei der Bemessungsgrundlage für den Fördergrundbetrag nach dem EigZulG berücksichtigt worden sind (vgl. unter 5.).
- 11 1. Nach §10f Abs. 1 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung kann der Steuerpflichtige Aufwendungen “an einem eigenen Gebäude“ im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 10 % wie Sonderausgaben abziehen, wenn die Voraussetzungen des §7h oder des §7i EStG vorliegen. Die Aufwendungen sind nur begünstigt, soweit der Steuerpflichtige das Gebäude in dem jeweiligen Kalenderjahr zu eigenen Wohnzwecken nutzt und die Aufwendungen nicht in die Bemessungsgrundlage nach §10e EStG oder dem EigZulG einbezogen worden sind (§10f Abs. 1 Satz 2 EStG).
- 12 2. Steuerpflichtige können nach §7i Abs. 1 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung bei Gebäuden, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften Baudenkmäler sind, jeweils bis zu 10 % der Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, unter weiteren, hier nicht strittigen Voraussetzungen im Jahr der Herstellung und in den neun folgenden Jahren absetzen. Die erhöhten Absetzungen können jedoch nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige die Voraussetzungen des Absatzes 1 für das Gebäude und die Erforderlichkeit der Aufwendungen durch eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nachgewiesen hat (§7i Abs. 2 EStG).
- 13 3. Entgegen der Auffassung des FG bindet die Bescheinigung der Denkmalbehörde, wonach es sich beim Gebäude des Klägers um ein Denkmal handelt, das FA auch in steuerrechtlicher Hinsicht, sofern der Hinweis fehlt, dass die steuerrechtlichen Fragen vom FA zu prüfen sind.

- 14 a) Bei der Bescheinigung nach §7i Abs. 2 EStG handelt es sich um einen Grundlagenbescheid, dessen verbindliche Feststellungen sich auf die Tatbestände des zum Landesrecht gehörenden Denkmalrechts beschränken, nämlich die Denkmaleigenschaft des Gebäudes, sowie darauf, ob die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind. Über das Vorliegen der übrigen Tatbestandsmerkmale der steuerrechtlichen Vorschrift haben die Finanzbehörden hingegen in eigener Zuständigkeit zu entscheiden (BFH-Urteile vom 15. Oktober 1996 IX R 47/92, BFHE 181, 312, BStBl II 1997, 176; in BFHE 196, 550, BStBl II 2003, 912). Erfasst die Bescheinigung Tatbestandsmerkmale, die zugleich denkmalschutzrechtliche und steuerrechtliche Bedeutung haben, so ist die in der Bescheinigung zum Ausdruck kommende denkmalschutzrechtliche Beurteilung auch steuerrechtlich bindend, weil andernfalls der Normzweck, denkmalschutzrechtlich erforderliche Investitionen zu begünstigen, durch eine abweichende steuerrechtliche Beurteilung der Finanzbehörden unterlaufen werden könnte (BFH-Urteil in BFHE 196, 550, BStBl II 2003, 912; vgl. auch das zu §7h EStG ergangene BFH-Urteil vom 21. August 2001 IX R 20/99, BFHE 196, 191, BStBl II 2003, 910).
- 15 b) Im Urteil vom 14. Januar 2004 X R 19/02 (BFHE 205, 87, BStBl II 2004, 711) hat der erkennende Senat herausgearbeitet, dass die Frage, wie weit die Bindungswirkung der von der Denkmalschutzbehörde erteilten Bescheinigung im Einzelfall reicht, d.h. welche Sachverhaltselemente einer denkmalschutzrechtlichen Beurteilung unterzogen werden, vom jeweiligen konkreten Inhalt der Bescheinigung abhängt. Ihr Regelungsinhalt ist erforderlichenfalls im Wege der Auslegung zu ermitteln. Im entschiedenen Fall beschränkte sich die verbindliche Feststellung der Denkmalbehörde auf die zum Denkmalrecht gehörenden Tatbestände. Sie beurteilte nicht, ob das Baudenkmal im steuerrechtlichen Sinn ein nur saniertes Gebäude oder ein Neubau war, sondern behielt die Prüfung dieser und anderer steuerrechtlicher Fragen ausdrücklich dem FA vor, denn nach der Bescheinigung hatte die Finanzbehörde weitere, steuerrechtliche Vorschriften ... zu prüfen. Dazu gehört entscheidend auch die nur nach steuerrechtlichen Kriterien zu beurteilende Abgrenzung zwischen Sanierung und Neuerrichtung eines Gebäudes. Auch in der Entscheidung vom 2. September 2008 X R 7/07 (BFH/NV 2009, 14) zum Abzugbetrag nach §10f i.V.m. §7h EStG kam der Senat zu der Erkenntnis, dass sich die von der Gemeindebehörde getroffene verbindliche Feststellung nicht auf die Frage bezog, ob das Eigenheim der Kläger ein modernisiertes bzw. instandgesetztes Gebäude oder ein Neubau im steuerrechtlichen Sinn war. Entsprechend der Bescheinigungsrichtlinien des Sächsischen Staatsministeriums des Innern fand sich in der Bescheinigung der Gemeindebehörde der Hinweis, dass die Bescheinigung nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung sei. Vielmehr habe die Finanzbehörde weitere steuerliche Voraussetzungen, insbesondere ... die Zugehörigkeit der Aufwendungen zu den Anschaffungskosten i.S. des §7h Abs. 1 Satz 3 EStG oder den Herstellungskosten, zu den Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand oder zu den nicht abziehbaren Kosten zu prüfen. Die Bescheinigung der Gemein-

debehörde behielt damit die Prüfung der steuerlichen Voraussetzungen des Förderatbestandes der Finanzbehörde vor.

- 16 c) Die im Streitfall einschlägigen Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§7i, 10f, 11b, 52 Abs. 21 Satz 7 EStG, §§82i und 82k der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung des Hessischen Ministeriums der Finanzen (Staatsanzeiger für das Land Hessen 1991, 2346) sehen vor, die Denkmalbehörde solle in die Bescheinigung nach §7i EStG den Hinweis aufnehmen, allein die zuständige Finanzbehörde prüfe das Vorliegen von Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Erhaltungsaufwand bzw. nicht begünstigten anderen Aufwendungen (Tz. 1.3.3). Indes fehlt im Streitfall –anders als in den Verfahren in BFHE 205, 87, BStBl II 2004, 711 und in BFH/NV 2009, 14– ein entsprechender einschränkender Hinweis in der Bescheinigung. Die Denkmalbehörde hat dem Kläger bestätigt, sein Objekt sei ein Kulturdenkmal i.S. von §2 Abs. 1 des Hessischen Denkmalschutzgesetzes (Einzeldenkmal). Die hieran durchgeführten Arbeiten, die zu Aufwendungen in Höhe von ... EUR geführt hätten, seien i.S. der §§7i, 10f ... EStG nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Kulturdenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich gewesen. Diese Bescheinigung konnte der Kläger als Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände nur dahingehend verstehen, dass die Bescheinigung das FA hinsichtlich des Abzugsbetrags nach §§10f, 7i EStG umfassend binde.
- 17 4. Der Kläger hat Anspruch auf den Abzugsbetrag nach §§10f, 7i EStG, obwohl ihm das FA gleichzeitig Eigenheimzulage für einen Neubau nach §9 Abs. 2 EigZulG gewährt.
- 18 Im Urteil vom 25. Mai 2004 VIII R 6/01 (BFHE 206, 266, BStBl II 2004, 783) hatte der BFH die Frage offengelassen, ob in der Geltendmachung zweier Abschreibungspräferenzen, die einander materiell-rechtlich ausschließen (degressive Absetzung für Abnutzung nach §7 Abs. 5 EStG, die nur für Neubauten in Anspruch genommen werden konnte, neben erhöhten Absetzungen für Baudenkmäler nach §7i EStG), ein Verstoß gegen Treu und Glauben zu sehen sein könnte, wenn die Finanzbehörde aufgrund des Vorliegens eines vom Steuerpflichtigen erwirkten Grundlagenbescheids daran gehindert ist, für eine dieser Sonderbestimmungen das die Alternativität begründende Tatbestandsmerkmal zu überprüfen. Auch im Streitfall braucht der Senat die vom VIII. Senat des BFH offengelassene Frage nicht zu beantworten. Die Grundförderung nach §9 Abs. 2 EigZulG für einen Neubau schließt die Förderung eines Baudenkmals nach §§10f, 7i EStG materiell-rechtlich nicht aus, wenn es sich –wie im Streitfall vom FG festgestellt– steuerrechtlich um einen Neubau im bautechnischen Sinn handelt.
- 19 a) §7i EStG liegt die Erwägung zugrunde, dass Eigentümer denkmalgeschützter Gebäude finanziell wegen der öffentlich-rechtlichen Bindungen nach dem Denkmalschutzgesetz und der erheblichen Kosten zur Erhaltung derartiger Gebäude entlastet wer-

den sollen. Hinzu kommt der hohe Stellenwert, den die Erhaltung historisch bedeutender und städtebaulich wertvoller Stadtgebiete in der breiten Öffentlichkeit gefunden hat. Es hat sich gezeigt, dass der öffentlichen finanziellen Unterstützung ausschlaggebende Bedeutung für den Wirkungsgrad des Denkmalschutzes zukommt (Stuhrmann in Bordewin/Brandt, §7i EStG Rz 2).

- 20 b) Der Wiederaufbau oder die völlige Neuerrichtung des Gebäudes sind nicht nach §7i EStG begünstigt, weil es gerade um die Erhaltung des bestehenden Denkmals geht (BFH-Urteil vom 14. Januar 2003 IX R 72/00, BFHE 201, 250, BStBl II 2003, 916). Der Zweck der Vorschrift, kulturhistorisch wertvolle Gebäude zu erhalten und zu modernisieren, rechtfertigt jedoch die Auslegung, dass Herstellungskosten, die zur Erhaltung des Gebäudes i.S. des §7i EStG erforderlich sind, auch dann vorliegen, wenn nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen (z.B. bei Erneuerung tragender Teile) von einem Neubau in bautechnischer Sicht auszugehen ist. Die weite Ausdehnung des steuerrechtlichen Begriffs des Neubaus hatte den Zweck, Steuerpflichtige durch Eröffnung des Anwendungsbereichs des §7 Abs. 5 EStG zu begünstigen. Im Rahmen des §7i EStG hätte eine solche Ausdehnung aber gerade die gegenteilige Wirkung: Die Begünstigung müsste versagt werden, obwohl das Baudenkmal durch die Baumaßnahme erhalten wird. Der Begriff des Neubaus in §7i EStG ist daher tatbestandsspezifisch einzuschränken (so auch Schmidt/Kulosa, EStG, 28. Aufl., §7i Rz 3). Er umfasst nur den Wiederaufbau oder die völlige Neuerrichtung des Gebäudes, nicht jedoch einen steuerrechtlichen Neubau im bautechnischen Sinn.
- 21 5. Der Abzugsbetrag nach §§10f, 7i EStG kann jedoch nur gewährt werden, wenn das Vorliegen der Voraussetzungen nach §7i Abs. 1 Satz 1 EStG durch eine Bescheinigung nachgewiesen wird. Als weitere Voraussetzung verlangt §7i Abs. 1 Satz 6 EStG, dass die Durchführung der Baumaßnahmen mit der Denkmalbehörde abgestimmt ist. Anerkannt ist, dass diese Abstimmung vor dem Beginn der Baumaßnahmen oder eventueller Änderung der Planung vorgenommen werden muss (Franzmeyer-Werbe, Deutsche Steuerzeitung –DStZ– 2001, 507). Wie jede Voraussetzung einer Begünstigung muss auch das Vorliegen dieser Voraussetzung von demjenigen nachgewiesen werden, der die erhöhten Absetzungen nach §7i EStG bzw. den Abzugsbetrag nach §§10f, 7i EStG begehrt. Dementsprechend sehen die Bescheinigungsrichtlinien im Staatsanzeiger für das Land Hessen 1991, 2346 vor, dass die zuständige Behörde u.a. bescheinigt, dass die Baumaßnahmen in Abstimmung mit der Bescheinigungsbehörde durchgeführt worden sind (vgl. Tz. 4.1, 5.1). Dies entspricht einer im Schrifttum weit verbreiteten Auffassung (Kleeberg/Eberl, Kulturgüter in Privatbesitz, 2. Aufl. S. 279, Rz 436; Basty/Beck/Haak, Rechtshandbuch Denkmalschutz und Sanierung, S. 47/48, Rz 110; Stuhrmann in Bordewin/Brandt, §7i EStG Rz 26; Siebenhüter in Herrmann/Heuer/Raupach, §7i EStG Rz 35; Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, §7i Rz C1; Kaligin in Lademann, EStG, §7i EStG Rz 42; Handzik in Littman/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §7i Rz 17).
- 22 Im Streitfall hat die Denkmalbehörde dem Kläger nicht bescheinigt, dass die

Baumaßnahmen vor Beginn mit ihr abgestimmt wurden. Da diese Fördervoraussetzung nach Auffassung des erkennenden Senats jedoch nicht nur durch die Bescheinigung i.S. von §7i Abs. 2 Satz 1 EStG, sondern auch durch Schriftverkehr mit der zuständigen Behörde oder in sonstiger Weise belegt werden kann, wird das FG im zweiten Rechtsgang Beweis erheben müssen. Die vom Kläger durchgeführten Baumaßnahmen sind dann mit der Denkmalbehörde abgestimmt, wenn sie einverständlich und bei Bedarf detailliert hinsichtlich Art, Umfang und fachgerechter Ausführung festgelegt waren (Franzmeyer-Werbe, DStZ 2001, 507). Liegt diese Voraussetzung vor, wird das FG weiter zu untersuchen haben, ob die geltend gemachten Aufwendungen ganz oder teilweise in die Bemessungsgrundlage für die Eigenheimzulage eingeflossen sind. §10f Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 EStG hindert zwar nicht die gleichzeitige Inanspruchnahme unterschiedlicher steuerlicher Fördermöglichkeiten für dieselbe Baumaßnahme, schließt jedoch eine Doppelförderung derselben Aufwendungen aus.